



Paper Riset Singkat

Analisis Empiris Pengaruh Aktivitas *Corporate Social Responsibility (CSR)* terhadap Penghindaran Pajak di Indonesia

Dudi Wahyudi

Tax Education and Training Center, Finance Education and Training Agency
Jl. Sakti Raya No. 1, Kemanggisan, Slipi, Jakarta Barat 11480

(Diterima 11 Desember 2015; Diterbitkan 31 Desember 2015)

Abstract: Both tax and Corporate Social Responsibility (CSR) have contributions on social welfare. Is this similarity viewed as the same thing by corporation so that there will be a positive impact of CSR activity on tax payment, or is this similarity makes corporations with more CSR activity reduce their tax burden through tax avoidance activity. This study aims to answer this question by examining the relationship between CSR activity and corporate tax avoidance in Indonesian public firms. My multiple regression analysis results showed that there is no evidence for significant relation between corporate CSR activity and corporate tax avoidance.

Keywords: corporate social responsibility, tax avoidance

Corresponding author: Dudi Wahyudi, E-mail: dudi.wahyudi@gmail.com

Pendahuluan

Warga negara memiliki tugas untuk membayar pajak dan negara berkepentingan agar warga negara mengikuti tugas ini dan mematuhi peraturan pajak. Perusahaan dalam konteks pembayaran pajak merupakan Wajib Pajak yang juga mempunyai tugas membayar pajak sebagaimana warga negara. Adanya tugas warga negara untuk membayar pajak tidak terlepas dari peran penting pajak bagi suatu negara. Dalam konteks Indonesia misalnya, lebih dari 70% pengeluaran negara dibiayai oleh pajak. Dengan demikian, kesejahteraan dan kemajuan suatu negara sangat tergantung pada penerimaan negara dari pajak.

Avi-Yonah (2008) menunjukkan bahwa perusahaan tidak dibenarkan untuk melakukan *strategic tax behaviour*, apapun pandangan kita terhadap perusahaan. Dalam pandangan artificial (*artificial entity view*), perilaku ini merusak hubungan konstitutif antara negara dan perusahaan, di mana perusahaan diciptakan oleh negara untuk menjalankan visi negara. Dalam pandangan real (*real entity view*), perusahaan dianggap seperti warga negara individual sehingga perusahaan harus menjalankan

kewajiban sebagai warga negara untuk membayar pajak dengan benar, walaupun dalam keadaan penegakan hukum yang lemah sekalipun. Dalam pandangan agregat (*aggregate entity view*), sebenarnya perusahaan dibentuk untuk kepentingan pemegang saham sehingga pembayaran pajak sebenarnya dapat mengurangi hak pemegang saham. Namun demikian, tidak membayar pajak dapat memperlemah peran pemerintah dalam menyelesaikan masalah-masalah sosial sehingga dalam pandangan inipun, membayar pajak sesuai peraturan harus dilakukan oleh perusahaan.

Angka *tax ratio* menggambarkan tingkat kepatuhan warga negara untuk membayar pajak. Angka ini juga menggambarkan kemampuan administrasi pajak untuk mengumpulkan pajak dari Wajib Pajak. Angka *tax ratio* Indonesia pada tahun 2005 (data terakhir yang ada pada situs Wordbank) tercatat hanya sebesar 12,5%. Angka *tax ratio* yang rendah menunjukkan masih banyaknya potensi pajak yang belum dibayarkan oleh masyarakat Wajib Pajak. Rendahnya angka *tax ratio* Indonesia ini terlihat apabila kita bandingkan dengan data angka *tax ratio* dengan negara-negara ASEAN lainnya. Misalnya negara Malaysia memiliki angka *tax ratio* 14,8% pada tahun 2005 dan 16,1% pada tahun 2012. Thailand pada tahun 2005 sudah mencapai angka *tax ratio* 17,2% pada tahun 2005. Sebagai gambaran, dalam APBN tahun 2013 saja Indonesia menargetkan angka *tax ratio* hanya sebesar 12,87% saja.¹ Sementara itu, *tax ratio* Indonesia pada tahun 2012 adalah hanya 11,9%. Angka ini dihitung dengan cara membagi penerimaan pajak yang diperoleh Pemerintah Pusat dengan *Gross Domestic Bruto* (GDP).²

Bagi Indonesia, potensi pajak yang belum tergali tersebut memiliki arti yang penting. Masih banyaknya masalah-masalah kemiskinan, pendidikan, kesehatan, pertahanan dan keamanan, lingkungan dan transportasi serta prasaranan umum lainnya, membutuhkan penanganan segera dari Pemerintah. Untuk menganggulangi masalah-masalah sosial dan kemasyarakatan ini, penerimaan pajak sangat diharapkan sebagai sumber pembiayaan.

Dengan demikian, peran serta seluruh warga negara dalam tugas membayar pajak memiliki peran penting dalam menyelesaikan masalah-masalah sosial kemasyarakatan serta lingkungan di Indonesia. Untuk itu perilaku penggelapan pajak dan penghindaran pajak mestinya tidak menjadi karakter dari warga negara. Perusahaan merupakan juga warga negara yang memiliki tanggung jawab seperti warga negara individual. Perusahaan bertanggung jawab secara sosial untuk membayar pajak dengan benar. Salah satu sebab masih rendahnya angka *tax ratio* Indonesia mungkin disebabkan salah satunya oleh perilaku perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak atau perencanaan pajak yang agresif.

Beberapa tahun belakangan ini konsep tentang *Corporate Social Responsibility* (CSR) mulai berkembang di Indonesia. Beberapa perusahaan mulai memandang penting memiliki tanggung jawab sosial dan lingkungan untuk menyelesaikan masalah-masalah sosial kemasyarakatan dan lingkungan. Menarik untuk diamati apakah rasa tanggung jawab sosial perusahaan melalui aktivitas-aktivitas CSR ini berhubungan dengan rasa tanggung jawab sosial perusahaan melalui pembayaran pajak dengan benar.

Pada dasarnya konsep tentang CSR berawal dari teori legitimasi dan teori stakeholder. Menurut teori legitimasi, keberlangsungan hidup perusahaan tergantung pada legitimasi dari masyarakat sekitarnya.

¹ <http://nasional.kontan.co.id/news/tax-rasio-pajak-2013-naik-menjadi-1287>

² http://www.dpr.go.id/doksetjen/dokumen/apbn_Meningkatkan_Tax_Ratio_Indonesia20140602100259.pdf

Praktek CSR, dalam pandangan teori legitimasi, merupakan bentuk cara mendapatkan legitimasi dari masyarakat. Stakeholder atau pemangku kepentingan adalah fokus dari stakeholder theory (Gunawan, Djajadikerta, & Smith, 2009). Stakeholder meliputi cakupan luas dari orang atau kelompok kepentingan yang memiliki keterlibatan dengan organisasi atau perusahaan (Price, 2004 dikutip Gunawan et al. (2009)). Stakeholder dapat mempengaruhi atau dipengaruhi oleh perusahaan baik secara langsung. Untuk menjaga keberlangsungan hidupnya, perusahaan harus menjaga hubungan baik dengan stakeholder karena stakeholder memiliki pengaruh kepada jalannya perusahaan. Dengan demikian perusahaan tidak bisa melepaskan diri dari peran stakeholder. Perusahaan harus dapat memenuhi harapan-harapan stakeholdernya dan memberikan nilai tambah pada stakeholdernya. Salah satu bentuknya adalah memperhatikan masalah sosial dan lingkungan untuk menjaga hubungan baik dengan stakeholder. Dalam pandangan teori stakeholder, perusahaan harus memberikan kontribusi kepada pemangku kepentingannya selain pemegang saham, seperti karyawan, pemasok, pelanggan, dan masyarakat sekitar. Aktivitas CSR pada dasarnya dilakukan untuk memberikan kontribusi kepada para stakeholder perusahaan. Bukan hanya semata-mata untuk kepentingan pemegang saham saja.

Namun demikian, nampaknya perkembangan CSR di Indonesia masih berada pada tahap awal. Terdapat indikasi kuat bahwa tingkat praktek dan pemahaman CSR perusahaan Indonesia, baik perusahaan yang sensitif maupun yang non sensitif terhadap lingkungan, masih sangat terbatas (Djajadikerta & Trireksani, 2012). Dalam konteks Indonesia yang merupakan negara timur dengan bercirikan masyarakat dengan kepedulian sosial yang tinggi, mestinya konsep CSR bisa lebih mudah diterima di Indonesia.

Masih rendahnya pemahaman tentang CSR pada perusahaan-perusahaan di Indonesia bisa dilihat dari rendahnya pengungkapan tentang CSR oeh perusahaan-perusahaan tersebut. Skor kuantitas dan kualitas pengungkapan CSR di Indonesia yang relatif rendah menunjukkan bahwa praktek pengungkapan sosial dan lingkungan pada perusahaan-perusahaan di Indonesia masih dalam tahap awal perkembangan (Gunawan et al., 2009). Praktek pengungkapan yang rendah merupakan indikasi bahwa perhatian kepada CSR di Indonesia masih kurang.

Studi yang dilakukan Chapple and Moon (2005) memberikan gambaran tentang praktek CSR Indonesia dibandingkan dengan negara-negara Asia lainnya. Studi ini adalah tentang pengungkapan CSR melalui website dengan mengambil sampel dari tujuh negara di Asia. Negara-negara tersebut tersebut adalah India, Indonesia, Malaysia, Philipina, Korea Selatan, Singapura dan Thailand. Hasil studi ini mengungkapkan bahwa Indonesia berada pada urutan terbawah dalam hal penetrasi dan luasnya pelaporan CSR. Studi ini juga menunjukkan bahwa proporsi perusahaan Indonesia yang melakukan pelaporan *community involvement*, proses produksi dan hubungan karyawan, berada di urutan terbawah dari ketujuh negara Asia lainnya.

Rendahannya kepatuhan pajak yang dilihat dari rendahnya angka *tax ratio*, dan rendahnya praktek pengungkapan CSR oleh perusahaan-perusahaan di Indonesia, memotivasi penulis untuk meneliti hubungan di antara keduanya. Pajak dan CSR memiliki kemiripan dalam hal keduanya memberikan kontribusi sosial kepada masyarakat. Apakah kemiripan ini dipandang sama oleh perusahaan sehingga terdapat pengaruh positif tingkat aktivitas CSR terhadap antara pembayaran pajak, atau apakah karena kemiripan ini membuat perusahaan-perusahaan dengan aktivitas CSR tinggi justru mengurangi beban

pajaknya melalui aktivitas penghindaran pajak?. Pertanyaan inilah yang ingin dijawab oleh penelitian ini.

Kerangka Teoritis dan Penelitian Sebelumnya

Corporate Social Responsibility (CSR)

CSR adalah keyakinan tentang tindakan-tindakan yang dianggap benar yang mempertimbangkan tidak hanya masalah ekonomi tetapi juga masalah sosial, lingkungan dan dampak eksternalitas lain dari tindakan-tindakan perusahaan (Hoi, Wu, & Zhang, 2013). Dalam literatur yang lain dinyatakan pula bahwa CSR adalah kewajiban perusahaan untuk menggunakan sumber dayanya dengan cara-cara untuk memberi manfaat kepada masyarakat, melalui partisipasi sebagai anggota masyarakat, mempertimbangkan aspek kemasyarakatan secara lebih luas, dan memperbaiki kesejahteraan masyarakat luas, terlepas manfaat langsung yang diterima perusahaan (Koke et al., 2001 dalam Gunawan et al. (2009)). Hoi et al. (2013) malah menyebutkan juga terdapat yang namanya CSR yang tidak bertanggung jawab (*irresponsible CSR*), yaitu aktivitas-aktivitas termasuk aksi perusahaan yang secara luas dipandang merusak tatakelola perusahaan, hubungan pegawai, komunitas, kesehatan masyarakat, HAM, keanekaragaman, dan lingkungan (Hoi et al., 2013). Dengan demikian, *irresponsible CSR* lawan dari CSR itu sendiri.

Menurut teori legitimasi, perusahaan melakukan aktivitas CSR untuk mendapatkan legitimasi dari masyarakat untuk keberlanjutan usahanya. Menurut teori stakeholder, perusahaan melakukan CSR untuk memenuhi ekspektasi dari stakeholder perusahaan seperti karyawan, supplier, customer, dan masyarakat. Dengan demikian perusahaan sudah seharusnya memberikan kontribusi kepada para stakeholdernya melalui aktivitas-aktivitas CSR. Untuk mendapatkan legitimasi dari stakeholdernya, aktivitas CSR perusahaan yang dilakukan sepanjang tahun pada umumnya akan dilaporkan dan diungkapkan dalam laporan tahunan, laporan keberlanjutan, atau pada website perusahaan.

Perusahaan melakukan aktivitas-aktivitas CSR yang memiliki nilai tambah bagi para stakeholder, seperti pegawai, pemasok, pelanggan dan masyarakat sekitar. Sebagai contoh, perusahaan membuat produk yang ramah lingkungan bagi pelanggannya, memberikan beasiswa kepada keluarga pegawai, melakukan pengembangan komunitas masyarakat sekitar operasional perusahaan, dan menghindari kerusakan lingkungan akibat operasional perusahaan.

Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah rekayasa “tax affairs” yang masih tetap berada dalam bingkai ketentuan perpajakan (Suandy, 2001). Dengan kata lain *tax avoidance* adalah *tax planning* yang bertujuan merekayasa agar beban pajak serendah mungkin dengan memanfaatkan peraturan yang ada tetapi berbeda dengan tujuan pembuat Undang-undang (Suandy, 2001). Istilah *tax avoidance* biasanya diartikan sebagai suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan ketentuan perpajakan suatu negara sehingga skema tersebut legal (Darussalam & Septriadi, 2008).

Namun demikian, dalam prakteknya sulit memberikan batas yang jelas tentang penghindaran pajak ini. Untuk mengoperasionalkannya, penulis menggunakan pendapat (Dyrenge, Hanlon, & Maydew, 2010), yang mendefinisikan penghindaran pajak secara luas yaitu segala sesuatu yang mengurangi pajak

perusahaan relatif terhadap laba sebelum pajak. Istilah yang memiliki makna yang mirip adalah agresivitas pajak (*tax aggressiveness*). Agresivitas pajak perusahaan adalah skema atau pengaturan yang tujuan utamanya adalah untuk menghindari pajak yang tidak sesuai dengan tujuan dibuatnya undang-undang (Lanis & Richardson, 2011).

Hubungan antara CSR dan Pajak

Penelitian sebelumnya tentang hubungan antara aktivitas CSR dan pajak memberikan hasil yang tidak sama. Hasil penelitian yang menunjukkan adanya hubungan positif antara pembayaran pajak dengan CSR adalah Lanis and Richardson (2011). Mereka mengajukan hipotesis bahwa semakin tinggi tingkat aktivitas CSR sebuah perusahaan, semakin rendah tingkat agresivitas pajaknya. Sesuai dengan penjelasan di atas, kewajiban CSR adalah bahwa perusahaan seharusnya membayar pajak secara wajar sesuai hukum di negara manapun perusahaan beroperasi.

Hipotesis tersebut didasarkan pada pemikiran bahwa kewajiban CSR adalah bahwa perusahaan seharusnya membayar pajak secara wajar sesuai hukum di negara manapun perusahaan beroperasi. Jika perusahaan dipandang sebagai penghindar pajak, maka perusahaan tersebut dianggap tidak membayar pajak secara fair kepada pemerintah untuk membantu membiayai barang publik masyarakat. Kekurangan penerimaan pajak akan menghasilkan permusuhan, rusaknya reputasi bagi perusahaan. Pada akhirnya, agresivitas pajak perusahaan akan menghasilkan kerugian bagi masyarakat. Dengan demikian, agresivitas pajak perusahaan seharusnya dianggap sebagai tidak bertanggung jawab secara sosial (*socially irresponsible*) dan merupakan aktivitas yang tidak berlegitimasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat asosiasi negatif dan signifikan antara pengungkapan CSR dan agresivitas pajak sehingga semakin bersifat sosial perusahaan maka semakin kecil kemungkinan perusahaan melakukan agresivitas pajak.

Hasil penelitian Lanis and Richardson (2011) ini sejalan dengan pandangan bahwa perusahaan merupakan *real entity* yang dikemukakan oleh Avi-Yonah (2008). Dalam pandangan *real entity*, perusahaan sama seperti individu yang terpisah dengan negara atau pemegang sahamnya. Implikasi untuk CSR adalah bahwa pandangan tentang CSR yang tidak ada kaitannya dengan perusahaan, tetapi bermanfaat bagi rakyat banyak, mestinya sama seperti pandangan terhadap individu. CSR secara hukum tidak diharuskan, tetapi akan sangat dihargai jika perusahaan melakukannya. Dari sisi pajak, perusahaan seharusnya tidak melakukan *strategic tax behaviour* atau penghindaran pajak. Dengan demikian, dalam pandangan *real entity*, perusahaan yang melakukan CSR seharusnya tidak melakukan penghindaran pajak.

Berbeda dengan hasil di atas, dalam tulisan Davis, Guenther, Krull, and Williams (2013) dinyatakan argumen tentang hubungan negatif CSR dan pajak yaitu bahwa adanya hubungan negatif antara CSR dan pajak didasarkan bahwa perusahaan juga dapat menggunakan dana hasil penghematan pajak untuk secara langsung berinvestasi pada aktivitas CSR. Lebih jauh, beberapa aktivitas yang memperbaiki kesejahteraan sosial juga dapat mengurangi pajak. Dalam konteks Indonesia misalnya, beberapa pengeluaran perusahaan terkait CSR dapat menjadi pengurang pajak (*deductible expenses*) sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 93 Tahun 2010. Akibatnya, semakin besar pengeluaran CSR maka beban pajak bisa dapat semakin berkurang.

Dalam penelitiannya, Davis et al. (2013) menemukan bahwa pengukuran kualitas pelaporan akuntabilitas perusahaan dan indeks CSR berhubungan negatif dengan Cash ETR lima tahun, dan dua-duanya berhubungan positif dengan aktivitas lobi untuk mengurangi pajak.

Hubungan negatif antara CSR dan pajak ini selaras dengan pandangan perusahaan sebagai kumpulan kontrak (*aggregate view*). Dalam pandangan ini, fungsi yang berlegitimasi dari perusahaan hanyalah memaksimalkan laba pemegang saham, dan setiap aktivitas CSR yang tidak terkait dengan maksimisasi laba jangka panjang adalah potongan yang tidak berlegitimasi kepada pemegang saham, tanpa diikuti akuntabilitas demokrasi (Avi-Yonah, 2008). Dengan demikian, manajemen perusahaan mungkin melakukan CSR dengan tujuan memperkecil pajak terutang. Walaupun CSR dilakukan oleh perusahaan, kemungkinan besar perusahaan akan mengkompensasinya dengan melakukan penghindaran pajak.

Kedua hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa belum ada kesesuaian hasil penelitian hubungan antara CSR dan pajak. Lanis and Richardson (2011) melakukan penelitiannya di Australia sementara Davis et al. (2013) melakukan penelitiannya di Amerika Serikat. Sampel Lanis and Richardson (2011) adalah perusahaan publik Australia yang berjumlah 408 perusahaan untuk tahun fiskal 2008/2009. Sementara itu Davis et al. (2013) menggunakan sampel yang relatif banyak, yaitu 2.118 observasi.

Dua penelitian di negara maju yang bertolak belakang membuat penelitian tentang hubungan CSR dan penghindaran pajak masih menarik untuk diselidiki lagi, terutama bagi negara berkembang seperti Indonesia. Seperti diuraikan di atas, Indonesia memiliki latar belakang negara yang sistem perpajakannya belum matang yang dicirikan dengan angka *tax ratio* yang rendah, dan juga pemahaman dan kesadaran CSR pada perusahaan-perusahaannya masih pada tahap awal. Dengan demikian, perlu dilakukan verifikasi gap penelitian ini dalam setting negara berkembang. Atas dasar tersebut, penelitian ini akan menyelidiki bagaimana hubungan antara CSR dan pajak dalam konteks Indonesia.

Penelitian ini akan memberikan bukti dan mengkonfirmasi pengaruh aktivitas CSR perusahaan terhadap penghindaran pajak perusahaan dalam konteks Indonesia sebagai negara berkembang. Penelitian sebelumnya hanya dilakukan dalam konteks negara maju yaitu Amerika Serikat dan Australia. Berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya, aktivitas CSR menggunakan proksi pengungkapan CSR berdasarkan pedoman pelaporan berkelanjutan yang dikeluarkan oleh *Global Reporting Initiatives*.

Metode Penelitian dan Sampel

Metode Penelitian

Penelitian ini akan menguji kembali hubungan antara CSR dan penghindaran pajak perusahaan dengan setting negara Indonesia sebagai negara berkembang. Penelitian ini menggunakan model analisis regresi berganda dengan variabel dependen adalah penghindaran pajak perusahaan dan variabel independen adalah CSR. Untuk memperkuat pengujian, digunakan beberapa variabel kontrol yang sangat besar kemungkinannya mempengaruhi penghindaran pajak perusahaan yaitu tingkat *leverage*, ukuran perusahaan, kualitas audit, komite audit, komisaris independen, dan kepemilikan publik.

Persamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$\text{CashETR} = \alpha + \beta_1\text{CSR} + \beta_2\text{SIZE} + \beta_3\text{LEV} + \beta_4\text{KA} + \beta_5\text{KOM_IN} + \beta_6\text{KOMAU} + \beta_7\text{PUB} + \varepsilon$$

CashETR adalah *cash effective tax rate* yang merupakan proksi dari penghindaran pajak perusahaan. Untuk *robustness test*, penulis juga menggunakan GAAP ETR sebagai proksi lain dari penghindaran pajak. GAAP ETR adalah *effective tax rate* berupa proporsi beban pajak sesuai standar akuntansi dibagi dengan laba sebelum pajak. CSR adalah skor pengungkapan CSR yang merupakan proksi dari tingkat aktivitas CSR perusahaan. SIZE merupakan variabel kontrol berupa ukuran perusahaan dengan proksi logaritma natural dari total asset. Penggunaan ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol adalah untuk mengendalikan *size effect* terhadap aktivitas penghindaran pajak (Lanis & Richardson, 2011). LEV adalah variabel kontrol berupa tingkat leverage perusahaan. Penggunaan leverage sebagai variabel kontrol berdasarkan pemikiran bahwa semakin besar leverage maka semakin besar pembiayaan dari utang dan semakin besar beban bunga. Mengingat beban bunga dapat dikurangkan dalam menghitung Pajak Penghasilan (*deductible expenses*), maka beban bunga dapat mempengaruhi pajak terutang dan CashETR. KOMAU adalah variabel kontrol yang mewakili mekanisme tatakelola perusahaan yaitu jumlah anggota komite audit. KOM_IN adalah variabel kontrol berupa proporsi komisaris independen dibandingkan dengan seluruh anggota dewan komisaris. KA adalah variabel kontrol berupa variabel *dummy* bernilai 1 jika diaudit oleh KAP Big-4. Ketiga variabel ini mewakili variabel *corporate governance* yang dapat mempengaruhi aktivitas penghindaran pajak. PUB adalah variabel kontrol berupa variabel *dummy* jika perusahaan memiliki kepemilikan publik lebih dari 40%. Alasan penggunaan variabel kontrol ini adalah adanya Peraturan Pemerintah Nomor 81 Tahun 2007 yang memberikan fasilitas pengurangan tarif Pajak Penghasilan sebesar 5% bagi Wajib Pajak perusahaan publik dengan kepemilikan publik minimal 40%.

Berikut adalah definisi operasional variabel yang digunakan dalam penelitian ini.

Penghindaran Pajak

Mengikuti Lanis and Richardson (2011), variabel penghindaran pajak menggunakan proksi *Efferctice Tax Rate* (ETR) dengan alasan bahwa penelitian pajak terakhir telah menemukan bahwa ETR bisa merangkum agresivitas pajak dan ETR paling sering digunakan sebagai proksi agresivitas pajak dalam literatur akademik. Berbeda dengan Lanis and Richardson (2011), yang menggunakan hanya Cash ETR, penelitian ini mencoba juga menggunakan GAAP ETR sebagai *robustness test*.

Cash ETR adalah beban pajak kini (PPH terutang menurut ketentuan perpajakan) dibagi dengan laba sebelum pajak. Sedangkan GAAP ETR adalah beban pajak menurut PSAK dibagi dengan laba sebelum pajak. Semakin kecil nilai ETR menunjukkan semakin besar tingkat penghindaran pajak atau agresifitas pajak perusahaan. Rumusnya adalah sebagai berikut.

$$\text{Cash ETR} = \frac{\text{PPH Terutang}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

$$\text{GAAP ETR} = \frac{\text{Beban PPh}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

Tingkat Aktivitas Corporate Social Responsibility

Variabel tingkat aktivitas CSR diukur dengan menggunakan proksi indeks pengungkapan CSR. Butir-butir pengungkapan CSR dari pedoman berkelanjutan GRI (*G4 Sustainability Reporting Guideline*) digunakan untuk mengembangkan indeks pengungkapan CSR dari yang dilakukan oleh perusahaan sampel dalam laporan tahunan. Indeks pengungkapan bernilai 0 sampai 100. Dengan demikian, proksi yang digunakan untuk CSR berbeda dengan yang dilakukan oleh Lanis and Richardson (2011) dan Davis et al. (2013).

Sesuai dengan *G4 Sustainability Reporting Guideline*, terdapat sub kategori pelaporan sosial dan lingkungan. Sub kategori ini dijadikan sub variabel dari CSR. Subvariabel tersebut adalah:

- a. Lingkungan
- b. Ketenagakerjaan
- c. Hak Asasi Manusia
- d. Masyarakat
- e. Tanggungjawab Produk

Subkategori lingkungan terdiri dari 12 aspek pengungkapan, subkategori ketenagakerjaan terdiri dari 8 pengungkapan, subkategori hak asasi manusia terdiri dari 9 aspek pengungkapan, subkategori kemasyarakatan terdiri dari 7 aspek pengungkapan, dan subkategori tanggung jawab produk terdiri dari 6 aspek pengungkapan. Total aspek pengungkapan adalah 42 sehingga skor maksimum pengungkapan CSR adalah 42.

Variabel Kontrol

Terdapat tiga variabel kontrol yang digunakan dalam melakukan analisis regresi pengaruh CSR terhadap penghindaran pajak. Penggunaan variabel kontrol dilakukan untuk memperkuat model penelitian. Ketiga variabel tersebut adalah ukuran perusahaan (SIZE), tingkat leverage (LEV), kualitas audit (KA), jumlah anggota komite audit (KOMAU), proporsi komisaris independen (KOM_IN), dan apakah kepemilikan publik lebih dari 40% (PUB). SIZE diukur dengan logaritma natural dari nilai total asset. LEV diukur dengan membagi jumlah utang jangka panjang dibagi dengan total ekuitas. KA merupakan variabel *dummy* bernilai 1 jika diaudit oleh KAP Big-4, dan bernilai 0 untuk selain itu. KOMAU adalah jumlah anggota komite audit. KOM_IN adalah jumlah komisaris independen dibagi dengan jumlah seluruh anggota dewan komisaris. PUB merupakan variabel *dummy* bernilai 1 jika kepemilikan publik 40% atau lebih, dan bernilai 0 untuk selain itu.

Sampel

Sampel penelitian ini adalah perusahaan-perusahaan publik yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia untuk tahun 2012. Terkait dengan pengukuran proksi penghindaran pajak berupa Cash ETR dan GAAP ETR, maka Kriteria pengambilan sampel adalah:

- a. perusahaan manufaktur selain real estate/properti yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia,
- b. memiliki data laporan keuangan dan annual report tahun 2012,
- c. Nilai Cash ETR di antara 0 dan 1,
- d. tidak mengalami kerugian pada tahun 2012,
- e. tidak mengalami kerugian pada tahun 2011, dan
- f. laporan keuangan disajikan dalam mata uang Rupiah.

Penggunaan sampel perusahaan manufaktur didasarkan pada pertimbangan untuk mengendalikan variasi dari jenis industri yang dapat mempengaruhi aktivitas penghindaran pajak. Perusahaan-perusahaan perbankan, asuransi, dan keuangan lainnya juga tidak dimasukkan karena perlakuan khusus dalam standar akuntansi dan peraturan perpajakannya. Perusahaan real estate/properti tidak dijadikan sampel karena merupakan jenis kegiatan usaha yang perlakuan Pajak Penghasilannya berbeda, yaitu dikenakan PPh Final berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008. Perusahaan-perusahaan sampel yang mengalami kerugian di tahun 2011 dan 2012 tidak dijadikan sampel karena untuk mengendalikan faktor kerugian dan kompensasi kerugian terhadap *effective tax rate*. Sementara itu, penggunaan sampel perusahaan dengan laporan keuangan dalam mata uang rupiah dimaksudkan agar memudahkan dalam penghitungan variabel-variabel dan menjaga standarisasi penghitungan variabel.

Untuk menghitung ETR, data yang digunakan adalah laporan keuangan sedangkan untuk mengembangkan skor pengungkapan CSR, data yang digunakan adalah laporan tahunan. Dengan melakukan analisis konten, data kualitatif pengungkapan CSR dikuantifikasi untuk mendapatkan skor pengungkapan.

Hasil dan Pembahasan

Statistik Deskriptif

Tabel 1 di bawah ini menyajikan statistik deskriptif dari seluruh variabel yang digunakan untuk seluruh 42 sampel perusahaan. Rata-rata CashETR adalah 28,31% tetapi rata-rata GAAP_ETR adalah 20,83%. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan sampel memiliki biaya PPh lebih rendah daripada PPh terutang. Rata-rata skor pengungkapan CSR perusahaan sampel adalah 5,047. Rata-rata ini sangat rendah dibandingkan nilai maksimal 42. Hal ini menunjukkan bahwa pengungkapan CSR di Indonesia masih sangat rendah.

Tabel 1
 Statistik Deskriptif

Variabel	Rata-rata	Median	Maximum	Minimum	Standar Deviasi
CASHETR	0.283	0.254	0.966	0.010	0.173
GAAP_ETR	0.208	0.245	0.712	-0.627	0.207
CSR	5.047	4.000	16.000	0.000	4.102
LOGSIZE	14.416	13.977	19.021	11.461	1.658
LEV	0.094	0.0353	0.408	0.000	0.124
KA	0.404	0.000	1.000	0.000	0.496
KOM_IN	0.385	0.333	0.666	0.250	0.092
KOMAU	3.261	3.000	7.000	3.000	0.734
PUB	0.357	0.000	1.000	0.000	0.484

Uji Asumsi Klasik

Tabel 2 menyajikan nilai korelasi di antara masing-masing variabel. Berdasarkan Tabel 2 tersebut nampak bahwa tidak terdapat korelasi yang tinggi ($> 0,7$) di antara variabel-variabel independen.

Korelasi yang tertinggi tercatat antara SIZE dan KA yaitu 0,522, dan antara SIZE dan CSR yaitu 0,496. Dengan demikian tidak terdapat masalah multikolinieritas dalam model regresi berganda yang digunakan dalam penelitian ini.

Model persamaan regresi juga harus terbebas dari masalah heteroskedastisitas. Masalah ini timbul karena adanya masalah ketidaksamaan varian dari residual untuk semua amatan pada sebuah model regresi. Untuk menguji apakah model persamaan regresi memiliki masalah ini, uji *White Heteroscedasticity* dapat digunakan.

Tabel 2
Korelasi

	CASHETR	GAAP_ETR	CSR	LOGSIZE	LEV	KA	KOM_IN	KOMAU	PUB
CASHETR	1.000								
GAAP_ETR	0.217	1.000							
CSR	-0.052	0.130	1.000						
LOGSIZE	-0.103	-0.019	0.496	1.000					
LEV	-0.266	-0.162	-0.247	0.071	1.000				
KA	0.206	0.145	0.373	0.522	-0.321	1.000			
KOM_IN	-0.021	0.063	0.001	-0.192	0.403	-0.064	1.000		
KOMAU	0.355	0.081	0.238	0.260	-0.011	0.103	0.120	1.000	
PUB	-0.355	-0.414	0.138	0.330	0.259	-0.007	-0.128	0.073	1.000

Berikut adalah hasil uji *White Heteroscedasticity* dengan menggunakan program Eviews 7.

Tabel 3

Uji Heteroskedastisitas

F-statistic	0.593897	Prob. F(32,9)	0.8660
Obs*R-squared	28.50227	Prob. Chi-Square(32)	0.6443
Scaled explained SS	57.53729	Prob. Chi-Square(32)	0.0037

Karena nilai p-value Obs*R-squared adalah 0,6443 yang lebih besar dari tingkat signifikansi α 5%, maka model persamaan regresi tidak memiliki masalah heteroskedastisitas.

Analisis Korelasi

Berdasarkan Tabel 2 terlihat bahwa CashETR ternyata berkorelasi lemah dan negatif dengan CSR. Sebaliknya GAAP_ETR berkorelasi positif sesuai hipotesis. Namun demikian, besarnya korelasi sangat rendah. Cash ETR ternyata paling besar berkorelasi dengan KOMAU (komite audit) dan PUB (kepemilikan publik), masing-masing bernilai 0,355 dan -0,355. Angka ini menunjukkan bahwa jika jumlah komite audit lebih banyak, nilai CashETR juga lebih tinggi. Sebaliknya, jika kepemilikan publik

40% atau lebih, maka CashETR lebih rendah. Hal ini sesuai dengan ketentuan bahwa perusahaan publik yang 40% atau lebih sahamnya dimiliki publik, maka tarif Pajak Penghasilannya berkurang 5%.

Pengujian Hipotesis

Hasil persamaan regresi dengan variabel dependennya penghindaran pajak yang diproksi dengan CashETR disajikan dalam Tabel 4 di bawah ini.

Tabel 4
Analisis Regresi CashETR

Variabel	Koefisien	Probabilitas
Konstanta	0.406	0.237
CSR	-0.005	0.463
LOGSIZE	-0.024	0.281
LEV	-0.078	0.774
KA	0.106	0.107
KOM_IN	-0.215	0.512
KOMAU	0.106	0.003***
PUB	-0.103	0.066*
N	42	
R-squared	0.375	
Adjusted R-squared	0.246	
Prob(F-statistic)	0.016**	
*** signifikan pada α 1%		
** signifikan pada α 5%		
* signifikan pada α 10%		

Berdasarkan hasil regresi tersebut ternyata bahwa tingkat aktivitas CSR tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penghindaran pajak yang diwakili dengan CashETR. Terlihat bahwa yang memiliki pengaruh signifikan terhadap CashETR hanyalah komite audit. Dengan demikian, hipotesis bahwa CSR memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak tidak dapat diterima untuk kasus di Indonesia.

Beberapa hal bisa menjadi penyebab dari hasil yang tidak diharapkan ini. Pertama, mungkin karena masih rendahnya praktek CSR di Indonesia, maka signifikansinya terhadap penghindaran pajak tidak berpengaruh sama sekali. Dengan kata lain, CSR tidak dapat dijadikan indikator penghindaran pajak. Kedua, hasil yang tidak signifikan mungkin disebabkan oleh faktor sampel yang kurang sehingga menjadikan hasil analisis regresi ini menjadi bias.

Robustness Test

Untuk meningkatkan keyakinan penulis pada hasil penelitian di atas, penulis juga menggunakan GAAP ETR sebagai proksi lain dari penghindaran pajak, selain dari Cash_ETR. Dengan menggunakan proksi lain dari penghindaran pajak, diharapkan hasil penelitian menjadi *robust*.

Tabel 5 menyajikan hasil regresi berganda dengan dependen variabel adalah GAAP ETR dan variabel independennya adalah CSR dan beberapa variabel kontrol. Tabel 5 di atas menunjukkan hasil regresi

dengan variabel dependennya adalah GAAP_ETR. Hasilnya menunjukkan sama seperti Tabel 4 di mana CSR tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penghindaran pajak. Hanya variabel PUB yang memiliki pengaruh signifikan terhadap GAAP_ETR. Hasil ini menegaskan kembali bahwa hipotesis bahwa CSR berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak tidak dapat diterima. Dengan demikian, hasil ini tidak sesuai dengan penelitian Lanis dan Richardson (2011) di Australias maupun Davis et al (2013) di Amerika Serikat.

Tabel 5
Analisis Regresi GAAP_ETR

Variabel	Koefisien	Probabilitas
Konstanta	0.215	0.636
CSR	0.008	0.417
LOGSIZE	-0.004	0.894
LEV	0.593	0.872
KA	0.042	0.625
KOM_IN	-0.039	0.928
KOMAU	0.021	0.641
PUB	-0.189	0.014**
N	42	
R-squared	0.219	
Adjusted R-squared	0.058	
Prob(F-statistic)	0.252	
*** signifikan pada α 1%		
** signifikan pada α 5%		
** signifikan pada α 10%		

Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menyelidiki pengaruh aktivitas CSR terhadap penghindaran pajak di Indonesia. Dengan menggunakan analisis regresi berganda, ditemukan bahwa dalam konteks Indonesia tingkat aktivitas CSR tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Namun demikian, penelitian ini memiliki keterbatasan berupa datanya hanya satu tahun pajak dan jumlah sampel yang hanya 42 perusahaan publik. Penelitian berikutnya bisa dilakukan dengan menambah jumlah sampel dan dalam rentang beberapa tahun sehingga dapat memperjelas hubungan antara CSR dan pajak dalam konteks Indonesia.

Daftar Pustaka

- Avi-Yonah, R.S. (2008). Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behaviour.
- Chapple, Wendy, & Moon, Jeremy. (2005). Corporate Social Responsibility (CSR) in Asia: A Seven-Country Study of CSR Web Site Reporting. *Business and Society*, 44(4), 415-441.
- Darussalam, & Septriadi, Danny. (2008). *Cross Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan: Danny Darussalam Tax Centre*.
- Davis, Angela K., Guenther, David A., Krull, Linda K., & Williams, Brian M. (2013). Taxes and Corporate Accountability Reporting: Is Paying Taxes Viewed As Socially Responsible: Working Paper, Lundquist College of Business, University of Oregon.
- Djajadikerta, Hadrian Gery, & Trireksani, Terri. (2012). Corporate Social and Environmental Disclosure by Indonesian Listed Companies on Their Corporate Web Sites. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 21-36.
- Dyreng, Scott D., Hanlon, Michelle, & Maydew, Edward L. (2010). The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*, 85(4), 1163-1189.
- Gunawan, J., Djajadikerta, H.G., & Smith, M. (2009). An Examination of Corporate Social Disclosures in the Annual Reports of Indonesian Listed Companies. *Asia Pacific Centre for Environmental Accountability Journal*, Vo. 15(No. 1), pp. 13-36.
- Hoi, Chun-Keung (Stan), Wu, Qiang, & Zhang, Hao. (2013). Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR Activities. *The Accounting Review*, 88(6), 2025-2059.
- Lanis, Roman, & Richardson, Grant. (2011). Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis. *J. Account. Public Policy*. doi: doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.006
- Suandy, Erly. (2001). *Perencanaan Pajak: Salemba Empat*.